



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337  
Blumenau, v. 13, n. 3, p. 90-119, jul./set., 2017

doi:10.4270/ruc.2017320  
Disponível em [www.furb.br/universocontabil](http://www.furb.br/universocontabil)



## A INFLUÊNCIA DOS FATORES CONTINGENCIAIS NA ADOÇÃO DE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NAS INDÚSTRIAS PARANAENSES<sup>1</sup>

### THE INFLUENCE OF CONTINGENT FACTORS IN THE ADOPTION OF MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICES IN PARANENSES INDUSTRIES

### LA INFLUENCIA DE LOS FACTORES CONTINGENCIALES EN LA ADOPCIÓN DE PRÁCTICAS DE CONTABILIDAD GERENCIAL EN LAS INDUSTRIAS PARANAENSES

**Luciana Klein**

Doutoranda em Contabilidade pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (UFPR)  
Professora Assistente na Universidade Federal do Paraná, Departamento de Contabilidade  
Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632, Jardim Botânico  
CEP: 80210-170 – Curitiba – PR – Brasil  
E-mail: [lucianaklein.ufpr@gmail.com](mailto:lucianaklein.ufpr@gmail.com)  
Telefone: +55 (41) 3360-44-4

**Lauro Brito de Almeida**

Pós-Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (FEA-USP)  
Doutor e Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (FEA-USP)  
Professor Associado III no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade UFPR  
Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632, Jardim Botânico  
CEP: 80210-170 – Curitiba – PR – Brasil  
E-mail: [gbrito@uol.com.br](mailto:gbrito@uol.com.br)  
Telefone: +55 (41) 3360-44-4

## RESUMO

Este estudo investigou se há relação entre a adoção das práticas de contabilidade gerencial – listadas nos estágios evolutivos no documento IMAP 1 (IFAC, 1998) – pelas indústrias paranaenses e os fatores contingenciais. A amostra não probabilística é formada por 1.162 empresas paranaenses cadastradas em 2012 na FIEP- Federação das Indústrias do Estado do Paraná. Para coletar dados dos respondentes sobre a sua percepção de frequência de uso e importância das práticas de contabilidade gerencial, foi aplicado questionário fechado aos *controllers* ou equivalentes. A técnica Análise de *Clusters* foi aplicada aos dados coletados para formar quatro grupos distintos de acordo os estágios evolutivos das práticas de contabilidade gerencial adotadas. A técnica *Kruskal-Wallis* foi utilizada para testar as hipóteses de pesquisa. Os achados da pesquisa sugerem que as práticas de contabilidade gerencial tradicionais prevalecem e sua frequência de utilização supera as técnicas mais sofisticadas. No entanto há indícios de leve mudança na adoção de práticas de contabilidade

<sup>1</sup>Artigo recebido em 31.03.2016. Revisado por pares em 11.05.2017. Reformulado em 23.06.2017. Recomendado para publicação em 20.08.2017 por Paulo Roberto da Cunha. Publicado em 30.09.2017. Organização responsável pelo periódico: FURB.

gerencial, posto que a utilização de práticas sofisticadas está presente em 39% das empresas pesquisadas. Das cinco hipóteses de pesquisa, foi corroborada a relacionada a (i) estratégias evidenciando existir relação com a adoção de práticas de contabilidade gerencial listadas em estágios evolutivos mais adiantados. Por fim, divergente com outros estudos, não há evidências de relação das variáveis contingenciais (ii) incerteza ambiental, (iii) estrutura, (iv) porte e (v) poder dos clientes e a adoção de práticas de contabilidade gerencial consideradas mais sofisticadas.

**Palavras-chave:** Práticas de contabilidade gerencial; Teoria contingencial; Indústrias paranaenses.

## ABSTRACT

The present study investigated whether there is a relationship between the adoption of managerial accounting practices - listed in the evolutionary stages in the IMAP document 1 (IFAC, 1998) - by the industries in Paraná and the contingency factors. The non-probabilistic sample is formed by 1,162 companies in Paraná registered in 2012 at FIEP - Federation of Industries of the State of Paraná. In order to collect data from respondents about their perception of frequency of use and importance of managerial accounting practices, closed questionnaire to controllers or equivalents was applied. The Cluster Analysis technique was applied to the data collected to form four distinct groups according to the evolutionary stages of the managerial accounting practices adopted. The Kruskal-Wallis technique was used to test the hypothesis of research. The research findings suggest that traditional managerial accounting practices prevail and their frequency of use outperforms the more sophisticated techniques. However, there is evidence of a slight change in the adoption of managerial accounting practices, since the use of sophisticated practices is present in 39% of the companies surveyed. Of the five research hypotheses, it was corroborated that the one related to (i) strategies evidencing a relationship with the adoption of managerial practices listed in earlier evolutionary stages. Finally, diverging from other studies there are no evidences related to contingency variables. (ii) environmental uncertainty, (iii) structure, (iv) size and (v) customer power, and the adoption of managerial accounting practices considered more sophisticated.

**Keywords:** Management accounting practices; Contingency theory; Industries from Paraná.

## RESUMEN

Este estudio investigó si hay relación entre la adopción de prácticas de contabilidad gerencial - listadas en las etapas evolutivas del documento IMAP 1 (IFAC, 1998) - de parte de las industrias paranaenses y los factores contingenciales. La muestra no probabilística es compuesta por 1.162 empresas paranaenses registradas en 2012 en la FIEP - Federación de Industrias del Estado de Paraná. Para obtener los datos de los entrevistados sobre percepción de frecuencia de uso e importancia de las prácticas de contabilidad gerencial, fue aplicado un cuestionario cerrado a los controllers o equivalentes. La técnica de Análisis de Agrupamiento fue aplicada a los datos recolectados para formar cuatro grupos distintos, de acuerdo a las etapas evolutivas de las prácticas de contabilidad gerencial adoptadas. La técnica Kruskal-Wallis fue usada para testar las hipótesis de la investigación. Los hallazgos de la investigación sugieren que las prácticas de contabilidad gerencial tradicionales prevalecen y su frecuencia de utilización supera las técnicas más sofisticadas. Sin embargo, hay indicios de un leve cambio en la adopción de prácticas de contabilidad gerencial, puesto que el uso de prácticas

sofisticadas está presente em 39% das empresas investigadas. De las cinco hipótesis de la investigación, se corroboró la relacionada a (i) estrategias evidenciando la relación con la adopción de prácticas de contabilidad gerencial de etapas evolutivas más adelantadas. Por último, divergente con otros estudios, no se encontró evidencias de la relación de las variables contingenciales (ii) incertidumbre ambiental, (iii) estructura, (iv) tamaño y (v) poder de los clientes, con la adopción de prácticas de contabilidad gerencial consideradas más sofisticadas.

**Palabras clave:** Prácticas de contabilidad gerencial; Teoría de la contingencia; Industrias Paranaenses.

## 1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas presenciamos o desenvolvimento de artefatos de contabilidade gerencial por praticantes profissionais e acadêmicos. Neste estudo, alinhado ao entendimento de Soutes (2006, p. 31-32), artefatos de contabilidade gerencial:

[...] é utilizado como termo genérico referindo-se a (...), atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelo de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que possam ser utilizados por profissionais da Contabilidade Gerencial no exercício de suas funções.

Oyadomari *et al.* (2008) listam como artefatos de contabilidade gerencial, entre outros, a Gestão da Qualidade Total (*Total Quality Management*), Gestão Baseada em Valor (*Value Based Management*), Organização de Aprendizagem (*Learning Organization*), organização orientada na estratégia, Custeio Baseado em Atividades (ABC), Gestão Baseada em Atividades (ABM), Gestão Econômica (Gecon), *Balanced Scorecard* (BSC), Custeio Meta e Teoria das Restrições.

Contrastando com desenvolvimento, divulgação e disponibilização de novos artefatos de contabilidade gerencial, as pesquisas sugerem que há um hiato na sua efetiva adoção pelas empresas. A efetiva adoção dos artefatos ocorre quando os hábitos são formalizados nas rotinas de uso dos artefatos institucionalizando as práticas de contabilidade gerencial. As pesquisas conduzidas na década de 1990 por Green e Amenkhien (1992) identificaram um descompasso significativo entre a adoção de inovações em manufatura e inovações nas práticas de contabilidade gerencial. Para os autores, embora mudanças estivessem ocorrendo, as empresas em sua maioria continuavam utilizando modelos contábeis desatualizados. Na mesma década, os achados da pesquisa de Bright *et al.* (1992) sobre a adoção de técnicas avançadas de custeio evidenciavam que muitas empresas, na época, trabalhavam ativamente no desenvolvimento e adoção do que, atualmente, poderiam ser caracterizados como sistemas de custeio tradicionais.

Investigando as empresas brasileiras, Frezatti (2004) e Guerreiro, Pereira e Lopes (2004) evidenciaram a existência de um aparente paradoxo quanto à prática da contabilidade gerencial. Para os pesquisadores, o aparente paradoxo decorre do fato de que, apesar de fatores indutores e facilitadores do ambiente externo e do rol de novas técnicas e procedimentos disponíveis aos gestores, é constatado um baixo grau de adoção dos novos artefatos. Em um ambiente de inovações tecnológicas, Gerdin (2005) argumenta sobre as necessidades de adaptação das empresas às novas tecnologias, formas de gestão e, também, desenvolver sistema de contabilidade gerencial com capacidade de prover informações úteis que subsidiem e melhorem as decisões dos gestores.

Abdel-Kader e Luther (2008), discorrendo sobre as técnicas inovadoras surgidas nos últimos trinta anos, consideram contribuições notáveis o custeio baseado em atividades, contabilidade estratégica e o *balanced scorecard*. Afirmam que para muitos pesquisadores as “novas” técnicas provocaram mudanças no processo de contabilidade gerencial (nas etapas de planejamento, controle, tomada de decisão e comunicação). Além disso, o foco no

desempenho de um “simples” ou “ingênuo” papel na mensuração, apuração de custos e controle financeiro mudou para um “sofisticado” papel na criação de valores possibilitando aos gestores melhoria nas decisões sobre alocação de recursos. Para os autores, as novas técnicas de contabilidade gerencial foram desenvolvidas para apoiar os gestores diante das modernas tecnologias, dos novos processos de gestão (p.e., gestão da qualidade total (TQM) e just-in-time (JIT) e na procura, identificação e seleção de estratégias que resultem em vantagem competitiva para enfrentamento do desafio da concorrência global.

Se as empresas atuam em um ambiente ativo e de contínuo desenvolvimento de inovações tecnológica, no qual as modernas tecnologias e processos de gestão são utilizados, é natural assumir o pressuposto da indução para a adoção e prática de técnicas avançadas de contabilidade gerencial. No entanto, as evidências apontam para um descompasso, um hiato entre as inovações – tecnológicas e de gestão – e a adoção como práticas de contabilidade gerencial tidas como inovadoras. Para Tillema (2005), uma possível explicação para o descompasso pode estar relacionada com as circunstâncias que permeiam o uso das técnicas sofisticadas. Guerreiro, Pereira e Rezende (2008), investigaram a adoção de novas práticas num contexto de mudanças nas práticas contábeis. Para entender as mudanças de práticas contábeis, ou seja, porque as empresas adotam novas práticas em substituição das em uso ou não, os autores argumentam que devem ser consideradas as variáveis contingenciais e o contexto vigente na época de sua implementação. As práticas contábeis, financeiras ou gerenciais implementadas em desacordo com o contexto de uma determinada organização, podem ser ignoradas, descontinuadas ou simplesmente não atenderem o propósito para o qual foram inicialmente concebidas.

O ambiente organizacional é complexo e multifacetado e investigá-lo requer ampliar o leque de conhecimentos incorporando outras áreas. Para melhor compreender o processo de escolha, adoção e uso das práticas de contabilidade gerencial que subsidiam os gestores com informações no processo de tomada de decisão, alinhado a proposição de Ittner e Lacker (2002), os pesquisadores podem e devem utilizar teorias alternativas, de maneira complementar ou em substituição a pura racionalidade econômica. Ittner e Lacker (2002) defendem o uso de teorias alternativas que resultem em um maior número de variáveis de análise para a compreensão da contabilidade gerencial. Os autores justificam afirmando que a racionalidade econômica não é a única teoria que fundamenta o processo decisório e, portanto, limita o entendimento dos processos organizacionais. Na mesma linha, para Reis e Pereira (2007) os estudos em contabilidade gerencial apoiados nas teorias organizacionais auxiliam na compreensão de fenômenos intraorganizacionais. Entre as teorias alternativas, tem sido amplamente utilizada em investigações de adoção e uso de práticas de contabilidade gerencial, a Teoria Contingencial.

A abordagem contingencial é uma vertente das teorias organizacionais, na qual a organização é vista como um sistema aberto, interagindo com o ambiente e outros fatores contingenciais (p.e., tecnologia, estrutura, porte e estratégia entre outros). Ponto central da teoria contingencial é preconizar inexistir uma estrutura única para todas as organizações e em todas as circunstâncias, portanto, cada estrutura organizacional é única e resultante de um conjunto de contingências (DONALDSON, 1999). Nessa linha de abordagem, os fatores contingenciais direcionam a tomada de decisão, protegendo a organização da incerteza por meio da realização da homeostase, ou seja, o ato de desenvolver sua própria autorregulação buscando o equilíbrio diante dos fatores influenciadores (STONER; FREEMAN, 1985).

Para Abdel-Kader e Luther (2008) - fundamentados em Otley (1995), Covaleski *et al.* (1996), Mitchell (2002) e Reid e Smith (2000) - “(...) a literatura mostra que características importantes (contingências) que afetam a estrutura organizacional incluem porte, incerteza ambiental, tecnologia de produção, estratégia corporativa e ambiente de mercado”. Assim como o meio ambiente, a estrutura organizacional se modifica no decorrer do tempo,

adaptando-se as contingências. Da mesma forma, no contexto desta pesquisa, as práticas de contabilidade gerencial evoluem para dar o necessário suporte as novas estruturas organizacionais.

Neste estudo categorizamos as características (contingências) em (i) externas (incerteza ambiental, poder dos clientes) e (ii) organizacionais (estratégia competitiva, estrutura, porte), alinhado ao proposto por Abdel-Kader e Luther (2008). No que diz respeito a evolução das práticas de contabilidade gerencial, utilizamos os estágios evolutivos definidos (nos quais são descritos o foco de atuação e os objetivos da contabilidade gerencial) pelo International Federation of Accountants (IFAC) em 1998, no documento International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1). Considerando o exposto, esta investigação é orientada pela questão de pesquisa: Há relação entre a adoção das práticas de contabilidade gerencial – conforme definido pelo IFAC (1998) - e os fatores contingenciais nas indústrias paranaenses? Portanto o objetivo deste trabalho é investigar se há relação entre a adoção das práticas de contabilidade gerencial – conforme definido pelo IFAC 1998 - por indústrias paranaenses e as contingências (características externas e organizacionais).

Desde a década de 80 a academia e praticantes profissionais têm desenvolvido e disponibilizado uma vasta literatura sobre “modernas” teorias e técnicas de contabilidade gerencial. No entanto, as pesquisas sobre adoção e uso das novas técnicas, de um modo geral evidenciam um baixo grau de adoção tanto internacionalmente como no Brasil. Entendemos que em termos de cenário brasileiro é pertinente continuar pesquisando as práticas de contabilidade gerencial adotadas e os possíveis fatores explicativos da efetiva adoção ou não. Os achados dessa pesquisa contribuem na formação de um corpo de conhecimento – sempre em construção – sobre adoção e práticas das inovações em contabilidade gerencial, com as cores de um recorte regional. O estado do Paraná tem uma política industrial atrativa para empresas nacionais e multinacionais. Por exemplo, as empresas montadoras de veículos trazem uma nova prática de negócio com seus fornecedores, alterando o cenário de negócios e criando um ambiente de competição. Assim, ao especificar as características (contingências) em (i) externas (incerteza ambiental, poder dos clientes) e (ii) organizacionais (estratégia competitiva, estrutura, porte), é esperado que os achados desta investigação, possibilitem, além de identificar as práticas adotadas pelas indústrias paranaenses e sua relação com os fatores contingenciais, induzir novas rodadas de pesquisas, desta feita, discutindo a inadequação ou não das atuais opções pelas técnicas em uso.

Convém lembrar que não há nada absoluto e imutável nas empresas. As organizações estão sempre expostas a inúmeros fatores que provocam mudanças no *status quo*, e, portanto, a necessidade de melhor compreender como se comportam diante das constantes inovações continuamente disponibilizadas. Na visão de Morgan (1996) uma empresa é um organismo vivo. Portanto, esta investigação alinha-se aos argumentos de Guerra (2007) de que a melhor forma de gerir as organizações é analisar profundamente quais fatores afetam seu comportamento, tendo sempre em mente as interferências decorrentes dos fatores sociais e estruturais.

## **2 MARCO TEÓRICO-EMPÍRICO E HIPÓTESES DA PESQUISA**

### **2.1 Aspectos da contabilidade gerencial e sua evolução**

É usual nos livros textos de contabilidade gerencial os autores enunciarem aspectos marcantes para diferenciá-la da contabilidade financeira. A contabilidade gerencial é definida por Atkinson *et al.* (2015, p. 2) como “(...) o processo de fornecer a gerentes e funcionários de uma organização informação relevante, financeiras e não financeiras, para tomada de decisões, alocação de recursos, monitoramento e recompensa por desempenho”. A complementaridade das informações financeiras com as não-financeiras é enfatizada por

Horngren, Foster e Datar (2000) lembrando sua finalidade de auxiliar os gestores no processo decisório para atingir os objetivos da organização.

A contabilidade gerencial, assim como outras áreas do conhecimento ligadas às ciências econômicas, evoluiu mudando o foco, objetivo e posicionamento no processo de planejamento e tomada de decisões na empresa. Em março de 1998, a *International Federation of Accountants* (IFAC) divulgou o pronunciamento *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1). O documento desenvolvido na forma de estrutura conceitual (*conceptual framework*), descreve o campo da atividade organizacional conhecido como contabilidade gerencial em três tópicos: (i) objetivos; (ii) tarefas; (iii) e parâmetros da contabilidade gerencial.

No documento publicado pela IFAC, na sua segunda seção, *Evolution and Change in Management Accounting* está uma de suas contribuições mais significativas. A referida seção aborda a evolução e mudanças ocorridas na contabilidade gerencial, segmentada em quatro estágios, organizando os relatos no (i) foco de atuação e (ii) os objetivos da contabilidade gerencial. No documento, a contabilidade gerencial antes de 1950 é descrita como “uma atividade técnica necessária para atingir os objetivos organizacionais”. Enquanto prática, o foco dessa atividade estava, principalmente, na mensuração do custo do produto. A tecnologia de produção era relativamente simples, com produtos, em geral, passando por uma série de processos distintos. Os custos com mão-de-obra e materiais eram facilmente identificáveis e o ritmo dos processos de produção dependia, principalmente, da velocidade das operações manuais. Nesse ambiente de produção, a mão-de-obra direta era a base natural para operacionalizar a prática de rateio dos custos fixos indiretos de produção para cada produto. O foco sobre os custos do produto foi complementado com o uso de orçamentos, viabilizando os controles e análises de variações dos custos e quantidades dos recursos consumidos nos processos de produção e desempenho das áreas e respectivos gestores.

Neste estágio, na época, o desenvolvimento de práticas de contabilidade gerencial foi influenciado pelos seguintes fatores: (i) forte posição econômica dos países ocidentais incentivando a demanda internacional por seus produtos; (ii) concorrência relativamente fraca; (iii) baixa atenção à qualidade; (iv) pouca inovação em produtos ou processos de produção e (v) produção em grande escala. Na época os gestores preocupavam-se, principalmente, com assuntos internos, especialmente com a capacidade de produção e respectivos custos. O período do primeiro estágio evolutivo foi marcado pela predominância da utilização de orçamento e contabilidade de custos, porém, além de incipiente a disseminação de informações de custo, também era mal utilizada para subsidiar os gestores no processo (ASHTON *et al.*, 1995 *apud* Abdel-Kader e Luther, 2008).

No período compreendido entre os anos de 1950 e 1965, ocorre o segundo estágio, sendo o foco na geração de informações para o planejamento e controle gerencial. Neste estágio a contabilidade gerencial é descrita pela IFAC não como “(...) uma atividade gerencial, mas como um órgão de *staff*”, ou seja, enquanto unidade administrativa desempenha um papel de apoio com o objetivo principal de fornecer informações para o planejamento e controle de processos gerenciais. Nesse período foram desenvolvidas as técnicas para as análises decisórias e de contabilidade por responsabilidade. Esta fase é caracterizada pela ênfase no processo de fabricação e análise interna da empresa.

O terceiro estágio foi marcado pelos esforços na redução do desperdício de recursos, tendo como pano de fundo a recessão mundial na década de 1970 - ocorrida após o choque do preço do petróleo - e o aumento da competição global no início de 1980. Nesse cenário, as iniciativas das organizações estavam direcionadas para a melhoria da qualidade, redução do tempo e custos por meio do uso da robótica e dos processos controlados por computador. Para gerir os recursos com eficácia, a utilização de sistemas de informação passou a ser um aspecto importante (ASHTON *et al.*, 1995 *apud* Abdel-Kader e Luther, 2008). A adoção de novas

técnicas de produção e gestão, na época, foi fortemente induzida pelo ambiente de competição global. Estava criado um ambiente propício para implementar ações de controle de custos, em especial por meio da redução do desperdício de recursos consumidos nos processos industriais (IFAC, 1998). Em muitos casos houve a necessidade de capacitar os funcionários, para aumentar a produtividade e qualidade das informações gerenciais disponibilizadas aos gestores para a tomada de decisão. O desafio para os contadores gerenciais foi garantir informações adequadas aos usuários internos em todos os níveis hierárquicos (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008).

Na década de 1990, no mundo todo as organizações enfrentavam as incertezas ambientais e ao mesmo tempo, se viam diante de desafios com os avanços, sem precedentes, em tecnologias de produção e de processamento de informação (ASHTON *et al.*, 1995 *apud* Abdel-Kader e Luther, 2008). Por exemplo, o desenvolvimento da internet e tecnologias associadas deram suporte para o desenvolvimento e criação do *e-commerce*. Esses eventos, além de aumentarem o desafio da concorrência global, lhe asseguraram uma posição destacada no mundo dos negócios. Na esteira desses acontecimentos, muitas mudanças foram ocorrendo. Uma delas envolve os contadores gerenciais, provocando a mudança de foco para a geração ou criação de valor orientado pelo uso efetivo dos recursos. Nesse ambiente, o meio para atingir esse propósito era o “(...) uso de tecnologias que examinam os drivers de valor do cliente, valor para o acionista e inovação organizacional” (IFAC, 1998). Portanto, estavam assentadas as bases para as empresas iniciarem a implementação pelos responsáveis pela contabilidade gerencial dos métodos para avaliação do valor econômico.

A diferença fundamental entre o segundo estágio e os estágios três e quatro é a ênfase no fornecimento de informações para subsidiar a gestão de recursos, priorizando a redução de resíduos (Estágio 3) e criação de valor (Estágio 4). Evidenciando o caráter de processo evolutivo dos estágios, o foco na prestação de informações do segundo estágio é reorientado nos estágios 3 e 4. A informação passa a categoria de recurso e, em conjunto com outros recursos organizacionais assegura posicionamento na redução dos custos e quantidades de resíduos como os meios para alavancar a criação de valor. Assim, a contabilidade gerencial é vista nos estágios 3 e 4 como “(...) parte integrante do processo de gestão, com informações disponíveis em tempo real aos gestores, turvando a linha de distinção entre funcionários e gestores” (IFAC, 1998). O uso de recursos (incluindo informações) para criar valor é visto como parte integrante do processo de gestão das organizações.

## 2.2 Fatores contingenciais e práticas de contabilidade gerencial

Alinhado ao proposto por Abdel-Kader e Luther (2008), categorizamos os fatores contingências em dois grupos (i) características externas (incerteza ambiental, poder dos clientes) e (ii) características organizacionais (estratégia competitiva, estrutura, porte). No grupo de características externas, a incerteza ambiental pode ser compreendida como o nível de incerteza associado ao ambiente da organização, ou como é percebida pelos participantes e grupos da organização nos seus ambientes (DUNCAN, 1972). Para Galbraith (1973), a incerteza pode ser definida como uma variável ou categoria que condiciona a organização como dependente do seu ambiente. Como não poderia deixar de ocorrer, o comportamento dos gestores é suscetível aos níveis de percebidos de incerteza ambiental. Nesse sentido, Gul e Chia (1994) pontuam que quando a incerteza ambiental é baixa, a gestão é capaz de fazer previsões relativamente precisas sobre o mercado, no entanto, sendo a incerteza é alta a gestão pode necessitar de informações adicionais para lidar com as complexidades do ambiente.

Nesse cenário a informação como recurso passa a ser valorizada pelos gestores. É assumido que quanto maior o nível de incerteza, maior será a quantidade de informações necessárias para lidar com essa incerteza. Com o crescente aumento das necessidades de informações oportunas e tempestivas, as organizações tendem a desenvolver os seus sistemas

de contabilidade gerencial, utilizando práticas de contabilidade gerencial contemporâneas que fornecem este tipo de informação (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; TILLEMA, 2005; BOULIANNE, 2007; ABDEL-KADER; LUTHER, 2008). Portanto, formulamos a primeira hipótese de pesquisa:

**H<sub>1</sub>:** As empresas que percebem maior grau de incerteza ambiental adotam práticas de contabilidade gerencial mais sofisticadas do que as empresas que percebem menor incerteza ambiental.

A empresa, como um organismo vivo, constantemente se amolda as contingências impostas pelo ambiente. A incerteza ambiental influencia na definição da estrutura da organização. A empresa, em decorrência da incerteza ambiental optará por uma estrutura centralizada ou descentralizada. No caso de empresas atuando em ambiente de elevada incerteza, os achados das pesquisas de Gul e Chia (1994) e Chia (1995) sugerem uma estrutura descentralizada e a adoção e uso um sistema de contabilidade gerencial mais sofisticado. Nessa linha, para Chong e Chong (1997) os relatórios mais sofisticados ajudam a reduzir a incerteza e melhoram a tomada de decisão gerencial. Donaldson (1999) argumenta que as tarefas executadas em ambiente de baixa incerteza são mais eficazes numa estrutura mais simples e centralizada, permitindo uma coordenação mais eficiente e de baixo custo. No entanto, quando uma organização aumenta o leque e a complexidade de seus bens e serviços ou amplia a sua abrangência territorial, aumentam a complexidade estrutural e o grau de descentralização. À medida que a empresa aumenta seu porte, a estrutura compacta, simples e centralizada é substituída por uma estrutura descentralizada, gerida por uma burocracia formalizada por meio de regras para controlar os funcionários. Nesse contexto, a segunda hipótese de pesquisa é:

**H<sub>2</sub>:** As empresas caracterizadas como descentralizadas adotam práticas de contabilidade gerencial mais sofisticadas do que as empresas caracterizadas como centralizadas.

Para Porter (1989, p. 9) a concorrência é chave no sucesso ou fracasso das empresas e, também, determina a “(...) a adequação das atividades que podem contribuir para seu desempenho, como inovações, uma cultura coesa ou uma boa implementação”. Diante do constante estado de acirramento da concorrência, as empresas buscam estratégias que as tornem competitivas. Porter (1989, p. 9) afirma que:

A estratégia competitiva é a busca de uma posição competitiva favorável em uma indústria, a arena fundamental onde ocorre a concorrência. A estratégia competitiva visa estabelecer uma posição lucrativa e sustentável contra as forças que determinam a concorrência na indústria.

As estratégias competitivas permitem que as empresa se posicionem dentro de uma indústria. O posicionamento, para Porter (1989, p.9) “(...) determina se a rentabilidade de uma empresa está abaixo ou acima da média da indústria”. O autor argumenta que as empresas para obterem vantagens competitivas – de custo ou diferenciação – tem a sua disposição três estratégias genéricas para atingir desempenhos superiores à média constatada em uma dada indústria. As estratégias genéricas são: (i) a estratégia do enfoque e suas variantes (a) enfoque no custo e (b) enfoque na diferenciação; (ii) a estratégia liderança de custos e (iii) a estratégia diferenciação. Considerando a estrutura proposta por Porter (1989), para Chenhall e Langfield-Smith (1998) quando o foco exclusivo de uma empresa, por exemplo, é na qualidade do produto, opta por praticar uma estratégia de diferenciação; por outro lado, se o foco for exclusivo na prática de preços baixos a estratégia é de custos. Cabe observar que as



estratégias de diferenciação e de custos podem ser adotadas conjuntamente. Portanto, se dentro uma indústria, uma empresa optar por praticar um fornecimento de produto de qualidade com preço baixo, para tanto, seu custo de produção será baixo e seu *mix* e volume de produtos diversificados.

A estratégia impacta a estrutura organizacional. Chenhall (2006) argumenta que a estratégia é um meio pelo qual os gestores são influenciados pela natureza do ambiente externo, os mecanismos estruturais, cultura e controle para tomar decisões. As escolhas das estratégias pelos gestores são orientadas pela posição ocupada por suas organizações em determinados ambientes. Na concepção de Frezatti *et al* (2009), estratégias são formuladas com base em uma análise integrada da entidade para definir como os recursos serão alocados para atingir certo objetivo. Abdel-Kader e Luther (2008), enumeram três taxonomias genéricas usualmente utilizadas para estudar a relação estratégia e sistema de controle gerencial: (i) Miles e Snow (1978) estratégia defensiva, prospectora, analítica ou reativa; (ii) Gupta e Govindarajan (1984) estratégia de construção, colheita, manutenção ou renúncia; e (iii) Porter (1980) estratégia de diferenciação, liderança no custo total ou enfoque.

O estudo de Abernethy e Guthrie (1994) constatou o efeito positivo dos sistemas de contabilidade gerencial sofisticados no desempenho das empresas que adotam estratégia prospectora, em contraposição as que adotam estratégia defensiva. Da mesma forma os estudos empíricos de Langfield-Smith (1997) e Chenhall (2003) concluíram que diferentes sistemas de contabilidade gerencial serão mais adequados para estratégias particulares. Para os autores, por exemplo, as estratégias defensivas, colheita e liderança de custo não necessitam de sistemas de informação sofisticados, no oposto, requerem sistemas mais sofisticados as estratégias prospectora, de construção e de diferenciação. Baines e Langfield-Smith (2003) com base em seus achados sugerem que as organizações exitosas estão mudando para estratégias de diferenciação. Os autores, relatam que não encontraram evidências que suportem a existência de relação direta entre os fatores estrutura organizacional, tecnologia e práticas de contabilidade gerencial avançadas. Entendem que esses fatores mudam em decorrência das mudanças de estratégia. Por fim, concluem que estratégia competitiva baseada na diferenciação conduz a um aumento do uso de práticas avançadas e, conseqüentemente, aumenta a confiança nas informações não-financeiras, resultando na melhoria do desempenho organizacional.

A estratégia competitiva, assumida como variável mediadora da relação contingente entre a concorrência externa e práticas de contabilidade gerencial, também foi investigada por Anderson e Lanen (1999). As diferenças nas estratégias competitivas e no cenário internacional, são evidenciadas como possíveis explicações para as diferenças nas práticas de contabilidade gerencial adotadas. Na pesquisa os autores investigaram três áreas: (i) planejamento e controle, (ii) mensuração e avaliação de desempenho e (iii) gestão de custos. Por fim, os autores atribuíram as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial às diferenças nas estratégias adotadas por empresas nacionais e internacionais. Portanto, formulamos a terceira hipótese de pesquisa:

**H<sub>3</sub>:** As empresas que utilizam a estratégia de diferenciação adotam práticas de contabilidade gerencial mais sofisticadas do que as empresas que fazem uso de estratégia de liderança em custo.

O porte organizacional é um fator importante e pode afetar a estrutura organizacional. Em vista dos recursos disponíveis, uma empresa de grande porte reúne as condições favoráveis para aproveitar as oportunidades para expansão das operações. No entanto, neste caso, há a necessidade de maior controle das atividades e dos colaboradores por meio de ferramentas gerenciais. As grandes organizações são detentoras de mais recursos, e por isso

podem fazer investimentos em práticas de contabilidade gerencial mais sofisticadas. Ademais, empresas de grande porte estão associadas com a utilização mais intensas de algumas ferramentas, em específico, orçamento e outras mais sofisticadas destinadas ao controle gerencial (CHENHALL, 2003). No ambiente brasileiro, para Frezatti (2005), as grandes empresas possuem menor diferença entre o que é previsto pela teoria e as escolhas referentes a estrutura do SCG de fato realizadas. Nessa linha de pesquisa, os achados do estudo de Davila e Foster (2007) sugerem que há associação entre o porte das empresas e a adoção das ferramentas da contabilidade gerencial, pois somente as empresas maiores podem disponibilizar a estrutura necessária. Os autores encontraram evidências de relação positiva entre o porte das empresas e a adoção de ferramentas gerenciais integrando a estrutura do Sistema de Controle Gerencial.

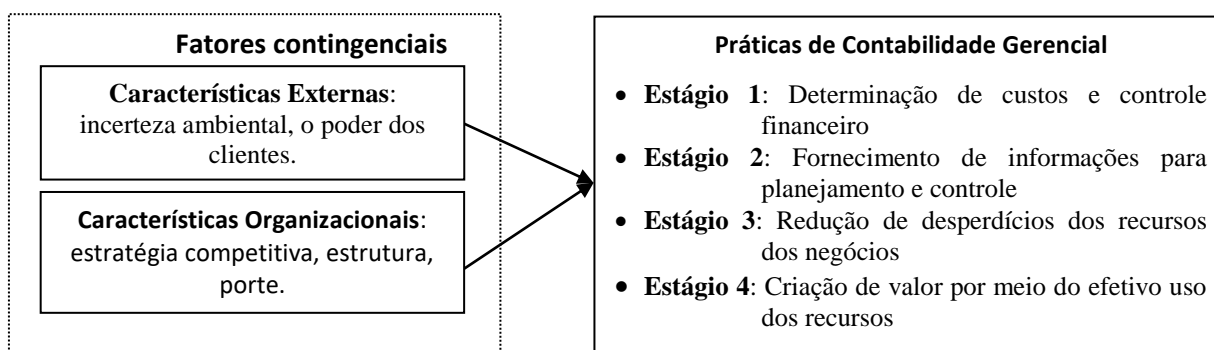
Os resultados encontrados no estudo realizado por Gonzaga *et al.* (2010) evidenciam associação positiva com o porte das empresas e a quantidade e intensidade no uso de ferramentas na estrutura do Sistema de Controle Gerencial, com destaque para *benchmarking*, orçamento, *balanced scorecard*, custeio padrão, planejamento estratégico, custeio por absorção, preço de transferência e custeio variável. O estudo não encontrou evidências de associação do porte das empresas com as ferramentas valor econômico adicionado, teoria das restrições, custeio meta e custeio por absorção. Por outro lado, pequenas organizações, relatam Abdel-Kader e Luther (2008), a situação de recursos limitados as impedem de adotar práticas de contabilidade gerencial sofisticadas. Para os autores, mudar de práticas de contabilidade gerencial consideradas simples para as mais sofisticadas, requer, além de especialistas para a implementação, demais tipos de recursos físicos e financeiros, portanto, sendo acessível apenas para grandes organizações. Considerando o exposto, a quarta hipótese de pesquisa é:

**H<sub>4</sub>:** As grandes empresas adotam práticas de contabilidade gerencial mais sofisticadas do que as pequenas e médias empresas.

Ainda no grupo de características externas, o fator contingencial o poder dos clientes pode impor riscos as empresas. Abdel-Kader e Luther (2008) relatam que as empresas, cujos clientes são detentores de altos níveis de poder estão em maior risco. Essa situação, para os autores, incentivam o uso de práticas de contabilidade gerencial sofisticadas, para melhorar o seu controle, os processos de tomada de decisão e com isso, atingir o objetivo de manter a clientela satisfeita. Por outro lado, os autores afirmam que nas empresas com linhas de produtos relativamente simples, ou quando há confiança em uma cadeia de valor estabelecida e na fidelidade de seus clientes a ênfase é menor nas às práticas de contabilidade gerencial. Portanto, com base no exposto, a quinta hipótese de pesquisa é:

**H<sub>5</sub>:** O nível de sofisticação das práticas de contabilidade gerencial difere entre as empresas de acordo com o poder de seus clientes.

O modelo teórico da pesquisa está diagramado na Figura 1.

**Figura 1 – Fatores contingenciais e as práticas de contabilidade gerencial**

Fonte: adaptado de Abdel-Kader e Luther, 2008.

### 3 METODOLOGIA

A população deste estudo é composta por 1.162 empresas paranaenses cadastradas em 2012 na *Federação das Indústrias do Estado do Paraná (FIEP)*. As empresas, quanto ao porte, serão classificadas de acordo com o critério adotado pelo BNDES (2007): (i) As Micro-Empresas são aquelas com receita operacional menor ou igual R\$ 2,4 milhões; (ii) Empresas de Pequeno Porte aquelas com receita operacional maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16,0 milhões; (iii) Empresa de Médio Porte as com receita operacional maior de R\$ 16,0 milhões e menor ou igual a R\$ 90,0 milhões; (iv) Empresas Média-Grande Porte a receita operacional é maior que R\$ 90,0 milhões e menor ou igual R\$ 2,4 milhões e (iv) Empresas de Grande Porte as com receita operacional superior a R\$ 300,0 milhões. Para coletar os dados, pré-selecionamos as empresas com quantidade de colaboradores superior a 99. A amostra, definida como não-probabilística e por conveniência é formada por 23 indústrias, cujos questionários respondidos foram validados.

O questionário [Anexo\_01] utilizado para coleta dos dados foi estruturado em três partes: a primeira parte com assertivas sobre as práticas de contabilidade gerencial; a segunda parte com assertivas referentes ao (i) grau de incerteza ambiental, (ii) o grau de centralização, (iii) orientação estratégica e (iv) porte da empresa e, por fim a terceira com questões para coletar dados demográficos sobre o respondente e empresa. As assertivas da primeira parte – Práticas de contabilidade gerencial – tem o propósito de capturar a percepção dos respondentes sobre às práticas de contabilidade gerencial e foram adaptadas de instrumentos utilizados nos estudos Soutes (2006), no Brasil e Abdel-Kader e Luther (2008) na Inglaterra, neste caso com as necessárias adaptações a realidade das práticas de contabilidade gerencial do Brasil. Foi solicitado aos respondentes marcarem a opção que melhor indicasse a sua percepção de “importância” e “frequência de utilização” de cada uma das 38 práticas de contabilidade gerencial, detalhadas em assertivas e agrupadas em: (i) sistemas de custeio, (ii) orçamento, (iii) avaliação de desempenho, (iv) informação para tomada de decisão e (v) avaliação estratégica. Na segunda parte, as assertivas sobre as variáveis contingenciais foram adaptadas do estudo de Abdel-Kader e Luther (2008), que por sua vez as fundamentaram nas pesquisas conduzidas por Miles e Snow (1978), Gordon e Narayanan (1984), Govindarajan e Fisher (1990), Dean e Snell (1996), Krumwiede (1998), Snell e Dean (1992) adaptado por Sim e Killough (1998).

Os dados foram coletados no período de 18 de novembro de 2013 a 10 de janeiro de 2014, disponibilizando aos potenciais respondentes – *controllers* ou equivalentes - um *link* para acessar o questionário. O indicador de consistência para analisar a confiabilidade das escalas dos constructos da pesquisa foi o Alfa de *Cronbach*, que assume valores no intervalo entre 0 e 1. Os valores calculados compreendidos no intervalo de 0,60 até 0,70 - limites inferiores - são aceitos para validação da confiabilidade das escalas constantes no

instrumento de pesquisa (HAIR *et al.*, 2005). Nesta pesquisa, o Alfa de *Cronbach* calculado para todas as variáveis é de 0,954, evidenciando a consistência do instrumento de pesquisa.

Para análise dos dados coletados foram utilizadas as técnicas estatísticas *Análise de Clusters* e *Kruskal-Wallis*. Na etapa inicial do processo de análise dos dados coletados foi calculada a média das respostas sobre “frequência de utilização” de cada uma das 38 práticas de contabilidade gerencial. Os valores das médias foram utilizados para classificar as empresas em grupos por meio da técnica de análise de *cluster*. A técnica estatística *Análise de Cluster* classifica um grande conjunto de objetos em distintos subgrupos com base em variáveis preditivas (COOLIDGE, 2000). A análise de grupos ou de *Cluster*

(...) é uma técnica exploratória de análise multivariada que permite agrupar sujeitos ou variáveis em grupos homogêneos relativamente a uma ou mais características comuns. Cada observação pertencente a um determinado Cluster é similar a todas as outras pertencentes a esse Cluster, e é diferente das observações pertencentes a outros Clusters (Maroco, 2007, p. 419).

Utilizamos o método hierárquico para segregar e classificar as empresas em distintos grupos, por sua característica de gerar grupos não sobrepostos. A distância entre cada dois sub-grupos foi medida utilizando o método de *Ward* (NORUŠIS, 1994; MAROCO, 2007). Para cada empresa foi calculada a média da frequência de utilização para o conjunto de práticas de contabilidade gerencial listadas no documento IMAP 1 (IFAC, 1998): (i) Determinação de custos e controle financeiro (DCCF); (ii) Informação para planejamento e controle (IPC); (iii) Redução de desperdício de recursos (RDR) e (iv) Criação de valor (CV). O processo de análise gerou os *Clusters* A, B, C e D e rotulados de acordo com os estágios evolutivos descritos no documento IMAP 1. Concluídas a classificação e rotulagem, as hipóteses de pesquisa foram testadas efetuando o teste não-paramétrico de *Kruskal-Wallis* [Anexo\_02]. O teste *Kruskal-Wallis* analisa se as diferenças entre as médias são ou não estatisticamente significativas (GIBBONS, 1993; SIEGEL; CASTELLAN, 1988).

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

### 4.1 Caracterização dos Respondentes

A amostra de nossa pesquisa é composta por 23 questionários devidamente respondidos e validados. A Tabela 1 detalha o perfil dos respondentes.

**Tabela 1 – Perfil dos respondentes**

Setor industrial		Cargo dos respondentes	
Agroindustrial	21,7%	Analista contábil	8,7%
Alimentício	26,1%	Analista de controladoria	13,0%
Alumínio	4,3%	Auxiliar de controladoria	8,7%
Construção pesada	4,3%	Consultor controladoria	4,3%
Energia	4,3%	Contador	34,8%
Holding	4,3%	<i>Controller</i>	17,4%
Indústria de eletrodoméstico	8,7%	Gerente administrativo	13,0%
Indústria madeireira	8,7%		
Material p/ uso em medicina e odontologia	4,3%		
Móveis de aço e madeira	4,3%		
Serviços	4,3%		
Tecnologia – automação comercial	4,3%		
Tempo que atua no mercado		Tempo no Cargo ou Função	
Entre 5 e 10 anos	4,3%	Até um 1 ano	17,4%
Entre 10 e 20 anos	21,7%	Entre 1 e 5 anos	56,5%
Entre 20 e 30 anos	17,4%	Entre 5 e 10 anos	17,4%
Entre 30 e 40 anos	21,7%	Acima de 10 anos	8,7%
Entre 40 e 50 anos	17,4%		
Acima de 50 anos	17,4%		

Fonte: Dados da pesquisa.

Classificando as empresas respondentes por segmento de atuação, os setores de alimentos e agroindústrias representam 47,8% [ $n=11$ ]; os setores de alumínio, construção pesada, energia, holding, materiais de uso hospitalar, de móveis, serviços e tecnologia totalizam 34,4% [ $n=8$ ] e as indústrias madeireiras e de eletrodomésticos somam 17,8% [ $n=4$ ]. Em relação ao tempo de vida das empresas respondentes, somente 4,3 % [ $n=1$ ] com menos de 10 anos. Empresas com tempo de vida entre 10 e 20 anos 21,7% [ $n=5$ ]; 17,4% [ $n=4$ ] com mais de 20 e menos de 30 anos e 56,5% [ $n=13$ ] com mais de 40 anos. Considerando o tempo de vida das empresas da amostra, cerca de 74,0% [ $n=17$ ] saíram-se vitoriosas ante as várias crises econômicas nas últimas quatro décadas. Portanto, inferimos que essa característica é relevante para a consistência e confiabilidade dos achados discutidos nesta investigação.

Quanto ao cargo dos respondentes, predomina o de contador, 34,8% [ $n=8$ ], seguido por *controller*, 17,4% [ $n=4$ ] e gerente administrativo, 13,% [ $n=3$ ]. Considerando que os cargos de contador, *controller* ocupam posições na hierarquia com poder de influenciar a decisão e gerente administrativo com poder de decisão na alocação de recursos, entendemos, contribui para a confiabilidade e consistência dos dados coletados. A experiência dos respondentes na empresa é importante para conhecer as questões internas, o ambiente e o negócio, refletindo nas respostas, já que o propósito é capturar dados a respeito da percepção dos respondentes. Apesar de mais da metade das empresas terem mais 40 anos de existência, 56,5% [ $n=13$ ] dos respondentes estão no cargo há menos de 5 anos; 17,4% [ $n=4$ ] há menos de 10 anos; 8,7% [ $n=2$ ] mais de 10 anos e com menos de 1 ano na função, 17,4% [ $n=4$ ].

## 4.2 Práticas de Contabilidade Gerencial e os Estágios Evolutivos

Na primeira parte do questionário estão listadas as 38 assertivas sobre práticas de contabilidade gerencial. A Tabela 2 detalha as estatísticas descritivas.

**Tabela 2 – Análise descritiva do uso e da importância das práticas de contabilidade gerencial**

Estágio Evolutivo	Práticas de contabilidade gerencial	Frequência de Utilização		Importância	
		Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão
1º Estágio: DCCF	Taxa de alocação dos custos indiretos de produção	2,7826	1,50625	2,0435	,63806
	Utilização do orçamento para controle de custos e despesas	4,4348	1,12112	2,8261	,49103
	Orçamento flexível	3,2609	1,68462	2,2174	,85048
	Avaliação de desempenho com base em medidas financeiras	3,9565	1,06508	2,7391	,44898
	Avaliação dos grandes investimentos de capital com base no <i>payback</i> e/ou na taxa de retorno contábil.	3,0870	1,37883	2,2174	,73587
2º Estágio: IPC	Separação entre os custos variáveis e fixos	3,5652	1,44052	2,5217	,73048
	Taxas departamentais para alocação dos indiretos de produção	2,3478	1,61270	1,6522	,83168
	Regressão e/ou técnicas de curva de aprendizagem	3,1739	1,69631	2,0870	,79275
	Orçamento para o planejamento	4,3478	1,11227	2,8696	,34435
	Orçamento para análise de sensibilidade	3,7391	1,25109	2,5652	,58977
	Orçamento de longo prazo	3,5652	1,44052	2,5217	,66535
	Avaliação de desempenho com base em medidas não-financeiras relacionadas com operações	3,7391	1,45282	2,3913	,65638
	Análise de custo-volume-lucro para os principais produtos	3,6957	1,18455	2,5217	,59311
	Análise de rentabilidade de produtos	4,0000	1,41421	2,6522	,64728
	Modelos de controle de estoque	3,6087	1,33958	2,6087	,58303
	Avaliação de investimentos de capital com base no método de fluxo de caixa descontado	3,5652	1,56165	2,5652	,66237
	Previsão de longo prazo	3,8696	1,35862	2,5217	,73048
3º Estágio: RDR	Custeio baseado em atividades	3,2609	1,45282	2,3913	,58303
	Orçamento baseado em atividades	3,3478	1,55530	2,3478	,71406
	Custeio de qualidade	3,2174	1,56544	2,1304	,69442
	Orçamento base zero	2,1304	1,39167	1,7826	,79524
	Avaliação de desempenho com base em medida não-financeira (s) relacionada aos funcionários	3,7826	1,31275	2,5217	,66535
	Avaliação de risco de projetos de investimento de capital por meio	3,0000	1,50756	2,2609	,68870

	de análise de probabilidade ou simulação				
	Análise de sensibilidade “e se” para avaliação de projetos de investimento de capital	2,6087	1,64425	1,9130	,90015
	Custeio alvo	2,7391	1,45282	2,0000	,79772
	Avaliação de desempenho com base em medidas não-financeiras relacionadas com os clientes	3,7826	1,38027	2,5652	,66237
	Avaliação de desempenho com base no lucro residual ou valor econômico agregado	2,8261	1,58551	2,0000	,79772
	Benchmarking	3,1739	1,52709	2,2174	,79524
	Análise de rentabilidade de clientes	3,3043	1,39593	2,3043	,82212
	Na avaliação de investimentos de capital, os aspectos não-financeiros são documentados e relatados	3,3043	1,25896	2,2174	,67126
<b>4º Estágio: CV</b>	Cálculo e utilização de custo de capital no fluxo de caixa desconto para as principais avaliações de investimento	2,8696	1,48643	2,0000	,73855
	Análise de retorno do acionista	2,3043	1,74342	1,7391	,81002
	Análise da indústria	2,1739	1,46636	1,8261	,83406
	Análise da posição competitiva	3,5217	1,50362	2,3478	,77511
	Análise da cadeia de valor	3,4348	1,56165	2,4348	,72777
	Análise do ciclo de vida do produto	3,0435	1,66456	2,2609	,75181
	As possibilidades de integração de cadeias de valor com fornecedores e/ou clientes	2,5652	1,27301	2,1304	,81488
	Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes	2,8261	1,43502	2,1739	,77765

**DCCF:** Determinação de Custos e Controle Financeiro; **IPC:** Fornecimento de Informações para Planejamento e Controle; **RDR:** Redução de Desperdícios dos Recursos dos Negócios e **CV:** Criação de Valor por Meio do Uso Efeito de Recursos.

Fonte: Dados da pesquisa

Aos respondentes foi solicitado para marcarem a opção que melhor indicasse a sua percepção sobre a “importância” e “frequência de utilização” dessas práticas. Na percepção dos respondentes, quanto a “frequência de utilização”, em uma escala de 1 a 5, as quatro práticas com maiores frequências são (i) “Utilização do orçamento para controle de custos e despesas”, (ii) “Orçamento para planejamento” e (iii) “Análise de rentabilidade dos produtos” e (iv) “Avaliação de desempenho com base em medidas financeiras”, respectivamente médias 4,43; 4,34; 4,00 e 3,96. As quatro práticas mais utilizadas nas empresas pesquisadas pertencem ao primeiro e segundo estágio evolutivo de acordo com a estrutura do IMAP 1 (IFAC, 1998), sugerindo uma forte preocupação dos gestores na determinação do custo e controles financeiros [DCCF] e no fornecimento de informações para planejamento e controle [IPC].

As práticas de contabilidade gerencial com menor frequência de utilização são “Orçamento base zero”, “Análise da indústria” e “Análise de retorno do acionista” com médias de 2,13; 2,17 e 2,30 respectivamente. As práticas “Análise de retorno do acionista” e “Análise da indústria” estão entre as consideradas como técnicas modernas e associadas à contabilidade estratégica. Essas evidências reforçam a existência do paradoxo cunhado por Frezatti (2004) e Guerreiro, Pereira e Lopes (2004). As médias de frequência de uso das práticas de contabilidade gerencial pertencentes aos dois primeiros estágios evolutivos, conforme Tabela 2, são maiores que as listadas no terceiro e quarto estágio evolutivo, tidas como modernas. De uma maneira geral, os achados evidenciam que nas empresas pesquisadas as práticas de contabilidade gerencial tradicionais são mais utilizadas que as técnicas mais modernas, estando os resultados congruentes com os achados da pesquisa de Abdel-kader e Luther (2006, 2008) com empresas do setor alimentício do Reino Unido.

Aos respondentes foi solicitado, que de acordo com sua percepção, também marcassem a “Importância atribuída” (N = Não é importante, M = Moderadamente importante ou I = Importante) a determinada prática. As práticas consideradas mais importantes são as mesmas marcadas com maior “frequência de utilização” e, da mesma forma as menos importantes também são as incluídas no *ranking* das com menor frequência de utilização.

Abdel-kader e Luther (2006) afirmam que as práticas consideradas de maior “importância” que as de maior “frequência de utilização” tendem a se tornar mais difundidas e vice-versa. No entanto, os dados de nossa pesquisa evidenciam que não há grandes diferenças entre a “importância atribuída” e a “frequência de utilização”. Com base nos dados descritivos, ao que parece, há uma estabilidade no uso e importância das práticas adotadas, sinalizando não existir tendência de modificação significativa, a não ser que ocorra algum evento relevante no ambiente interno e/ou externo. Por fim, os dados iniciais de nossa pesquisa evidenciam um alinhamento com as reflexões de Frezatti (2004) e Guerreiro, Pereira e Lopes (2004), para os quais, apesar do rol de novas técnicas e procedimentos à disposição dos gestores, observa-se na prática um baixo grau de adoção dos novos artefatos.

### 4.3 Classificação das Empresas Quanto aos Estágios Evolutivos

Nesta etapa as empresas são classificadas, por meio da Análise de *Clusters* em quatro grupos de acordo com as práticas de contabilidade gerencial adotadas, seguindo a estrutura dos estágios evolutivos descritos no documento IMAP 1 (IFAC, 1998) (Tabela 3). Cada grupo representa um cluster e agrupa um determinado número de empresas, então, Cluster A [ $n = 9$ ], Cluster B [ $n = 5$ ], Cluster C [ $n = 7$ ] e Cluster D [ $n = 2$ ].

**Tabela 3 - Classificação das empresas utilizando análise de agrupamento hierárquico**

		Clusters			
Número de empresas em cada cluster		A ( $n = 9$ )	B ( $n = 5$ )	C ( $n = 7$ )	D ( $n = 2$ )
<b>DCCF</b>	Média	3,6888889	3,48	3,2571429	3,60
	Desvio Padrão	1,0154364	1,0639549	1,1645559	0,2828427
<b>IPC</b>	Média	3,787037	3,45	3,4285714	3,75
	Desvio Padrão	0,7512849	1,1749704	1,007413	0,942809
<b>RDR</b>	Média	3,2698413	3,0571429	2,9795918	2,2857143
	Desvio Padrão	0,3673154	1,5138813	0,8822843	0,404061
<b>CV</b>	Média	3,015873	2,7428571	2,8877551	3,8571429
	Desvio Padrão	0,8584646	1,5199356	0,8550144	0,9091373
Ênfase nos Estágios →		<b>Estágio 1</b>	<b>Estágios 1</b>	<b>Estágio 2</b>	<b>Estágios 4</b>

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 3 detalha os grupos, indicando em cada um a respectiva quantidade de empresas, as práticas de contabilidade gerencial adotadas e associadas aos seguintes estágios evolutivos: (i) Estágio 1: Determinação de custos e controle financeiro (DCCF); (ii) Estágio 2: Informação para planejamento e controle (IPC); (iii) Estágio 3: Redução de desperdício de recursos (RDR) e (iv) Estágio 4: Criação de valor por meio do uso eficaz dos recursos (CV). A associação de cada grupo com os estágios evolutivos é com base na média calculada da “frequência de utilização” das práticas de contabilidade gerencial e sua respectiva vinculação com os estágios evolutivos. Como técnica de não induzir os respondentes, as 38 práticas de contabilidade gerencial foram dispostas no questionário em quatro blocos: (i) orçamento, (ii) avaliação de desempenho, (iii) sistema de custeio e (iv) informação para tomada de decisão, seguindo critério utilizado por Abdel-Kader e Luther (2008).

Os *scores* médios de DCCF, IPC, RDR e CV (Tabela 3) são utilizados para selecionar e rotular preliminarmente os *Clusters* de acordo com os estágios evolutivos das práticas de contabilidade gerencial. Como critério para direcionar o “rótulo” associado aos estágios evolutivos, utilizamos as práticas com maior média, dentro de cada grupo. Considerando que os estágios evolutivos são agregativos, isto é, em cada estágio permanecem as práticas do estágio anterior e são incluídas novas, atribuímos os seguintes rótulos: (i) O Grupo A [ $n = 9$ ], a maior média de frequência de uso das práticas de contabilidade gerencial é em Determinação de custos e controle financeiro [DCCF], portanto **Estágio 1**; (ii) no Grupo B [ $n = 5$ ], a maior

média da frequência de uso das práticas de contabilidade gerencial direciona para o **Estágio 1**, Determinação de custos e controle financeiro [DCCF]; (iii) As empresas do Grupo C [ $n = 7$ ] direcionam suas práticas para o **Estágio 2**, Informação para planejamento e controle [IPC] e (iv) No Grupo C [ $n = 2$ ] predomina o uso das práticas de contabilidade gerencial Criação de valor por meio do uso eficaz dos recursos (CV), **Estágios 4**.

Nas 23 empresas pesquisadas a adoção e uso das práticas de contabilidade gerencial descritas no Estágio 1, predominam sugerindo que continua intensa a utilização de técnicas tradicionais para determinar custos e controle financeiro. As práticas gerenciais que compõem o Estágio 2 são utilizadas por 70,0% [ $n=16$ ] que formam os Grupos A e C. O Estágio 3, cujas práticas de contabilidade gerencial são aquelas indicadas para redução de custos e desperdícios de recursos são utilizadas por 60,90% [ $n=14$ ] das empresas constituintes dos Grupos A e B. Por fim, 47,80% [ $n=11$ ] das empresas formadas pelos Grupos A e B utilizam as práticas de contabilidade gerencial do Estágio 4. Os achados de nossa pesquisa estão alinhados com os de Abdel-Kader e Luther (2008), em que 60% das empresas utilizavam práticas do Estágio 1 e apenas 13% do Estágio 2.

## 4.4 Estágios Evolutivos e Fatores Contingenciais

### 4.4.1 Incerteza Ambiental

Tillema (2005) e Abdel-Kader e Luther (2008) argumentam que quanto maior o nível de incerteza, maior, também, a necessidade de informações oportunas e tempestivas por parte dos gestores das empresas. Para os autores, esse cenário induz ao desenvolvimento de sistemas de contabilidade gerencial incluindo técnicas contemporâneas e consideradas modernas. Portanto, retomamos a hipótese de pesquisa:

**H<sub>1</sub>:** As empresas que percebem maior grau de incerteza ambiental adotam práticas gerenciais mais sofisticadas do que as empresas que percebem menor incerteza ambiental.

A incerteza ambiental é composta dos constructos Fornecedores, Concorrentes, Clientes e Governo (Agências Reguladoras). Os resultados do teste de *Kruskal-Wallis* [vide Anexo\_02, Incerteza ambiental] aplicado nas variáveis que compõem cada constructo da incerteza ambiental, indicam que inexistem diferenças estatisticamente significativas ( $p$ -valor  $> 0,05$ ). Com base nos achados, não há evidências estatística significativa entre as empresas pesquisadas que compõem os quatro clusters, de que a incerteza ambiental influencia na adoção de práticas de contabilidade gerencial mais sofisticadas, isto é, aquelas pertencentes aos estágios evolutivos mais adiantados. Por outro lado, efetuando a comparação múltipla das médias, constatamos diferenças em variáveis isoladas. Analisando a variável “Introdução de novos materiais por parte dos fornecedores”, identificamos diferença estatisticamente significativa ( $p$ -valor = 0,023) entre o Estágio 1 e Estágio 2, indicando que quando as empresas estão no Estágio 2, as práticas de gerenciais adotadas são mais sofisticadas em decorrência do aumento da incerteza ambiental. Na variável “Mudanças na qualidade dos produtos dos fornecedores” há diferença estatística significativa ( $p$ -valor = 0,039) na evolução do Estágio 2 para o Estágio 3, indicando que quando as empresas estão no Estágio 3, as práticas de gerenciais adotadas são mais sofisticadas em decorrência do aumento da incerteza ambiental. Também constatamos na variável “Demanda por Produtos Existentes” diferença estatisticamente significativa ( $p$ -valor = 0,047) na evolução do Estágio 3 para o Estágio 4. Apesar das diferenças estatísticas significativas em variáveis isoladas, a **H<sub>1</sub>** não foi corroborada, pois as evidências não suportam afirmar existir relação entre a adoção e utilização de práticas de contabilidade gerencial mais sofisticadas e a percepção de incerteza ambiental.



Os achados de nossa pesquisa não estão na mesma linha dos estudos de, p.e., de Tillema (2005) e Abdel-Kader e Luther (2008). Esses autores, em suas pesquisas, sugerem a incerteza ambiental percebida como um dos principais fatores influenciando na adoção de práticas de contabilidade gerencial mais sofisticadas. Diferentemente do setor investigado por Abdel-Kader e Luther (2008), bebidas e alimentos na Inglaterra, a amostra de nossa pesquisa é composta em sua maioria por empresas agroindustriais e alimentícias e integram os setores líderes da indústria paranaense. O setor alimentício responde por 30% do total comercializado no Estado. O setor agroindustrial, nas palavras do presidente da Organização das Cooperativas do Paraná (Ocepar), João Paulo Koslovski:

(...) na última década o setor manteve crescimento anual médio de 12% no faturamento. A expansão, aliada ao aumento na oferta de crédito com juros reduzidos, fomentou os investimentos do setor, tanto em infraestrutura quanto no processamento.

Dessa forma, considerando o corte temporal da pesquisa e o comportamento dos setores agroindustrial e alimentício, ao que parece, manteve-se estável, não sendo afetado pelas contingências ambientais. A estabilidade poderia justificar parcialmente os achados de nossa pesquisa, ou seja, a incerteza ambiental percebida é baixa não influenciando na adoção das práticas de contabilidade gerencial. Para Wickramasinghe e Alawattage (2007, p. 386):

Em geral, o ambiente constitui o mercado e seus fatores associados, tais como preços, produtos, concorrência, políticas governamentais etc. Em termos específicos, esse ambiente é um ambiente de negócios que afeta o funcionamento dos sistemas organizacionais das empresas.

O ambiente no qual as empresas investigadas atuam a incerteza percebida é baixa. Por outro lado, considerando que cada segmento é afetado de maneira diferente pelos fatores ambientais, em função de suas características de tipos de produtos, p.e., essenciais ou não, consumidores etc., os segmentos agroindustrial e alimentício por sua posição estável na economia influenciam os achados da pesquisa.

#### 4.4.2 Estrutura

Para Chenhall (2003) a descentralização pode ser definida como o grau de autonomia dos gerentes. Em um extremo, quanto maior for o grau de autonomia, mais descentralizada é a estrutura, em oposição, quanto menor for o grau de autonomia, maior é o grau de centralização. Em geral, as empresas optam por uma estrutura ao longo dos extremos totalmente centralizada e totalmente descentralizadas. As empresas descentralizadas, para o autor, necessitam utilizar práticas de contabilidade gerencial mais sofisticadas para fornecer informações relevantes aos gestores no processo de planejamento, controle e tomada de decisões. Nesse contexto, retomamos a hipótese de pesquisa:

**H<sub>2</sub>:** As empresas caracterizadas como descentralizadas adotam práticas de contabilidade gerencial mais sofisticadas do que as empresas caracterizadas como centralizadas.

Os resultados do teste de *Kruskal-Wallis* [vide Anexo\_02, Estrutura] aplicado nas variáveis que compõem o constructo estrutura, indicam a inexistência de diferenças estatisticamente significativas ( $p\text{-valor} > 0,05$ ) entre as empresas. Logo, os achados sugerem que as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas empresas são as mesmas e independe se a estrutura é centralizada ou descentralizada. No entanto, os resultados da análise comparação múltipla das médias das variáveis do constructo estrutura, entre grupos, evidenciam diferença estatisticamente significativa nas seguintes variáveis: (i) Delegação de

autoridade no desenvolvimento de produtos e serviços, (p-valor = 0,018), Estágio 3 para Estágio 4; (ii) Delegação de autoridade na precificação, (p-valor = 0,024), Estágio 2 para Estágio 3 e (p-valor = 0,007), Estágio 3 para Estágio 4. Esses resultados sugerem que nas referidas variáveis, nas evoluções de estágios, as práticas de gerenciais adotadas são mais sofisticadas. No geral os achados sugerem não existir evidências que a opção por uma estrutura centralizada ou descentralizada influencia a adoção das práticas gerenciais consideradas simples ou sofisticadas, ou seja, não necessariamente as empresas classificadas no terceiro ou quarto estágio evolutivo utilizam práticas sofisticadas em decorrência de uma estrutura descentralizada. Logo, não há evidências nos achados que possam corroborar a hipótese de pesquisa  $H_2$ . Ainda que nas empresas paranaenses pesquisadas prevalece a estrutura descentralizada, os resultados divergem dos achados nas pesquisas de Chia (1995), e Abdel-Kader e Luther (2008), nos quais há evidências de relação entre a estrutura organizacional e as práticas de contabilidade gerencial adotadas.

#### 4.4.3 Estratégia

Os achados dos estudos de Anderson e Lanen (1999), Baines e Langfield-Smith (2003) e Abdel-Kader e Luther (2008) sugerem existir relação entre o tipo de estratégia adotada pelas empresas e às práticas de contabilidade gerencial utilizadas. Para os autores, as empresas optantes por estratégias de diferenciação procuram adotar práticas de contabilidade gerencial contemporâneas, e, em contrapartida as que adotam estratégias de liderança em custo, geralmente, são usuárias de práticas tradicionais. Logo, retomamos a hipótese de pesquisa:

**$H_3$ :** As empresas que utilizam a estratégia de diferenciação adotam práticas de contabilidade gerencial mais sofisticadas do que as empresas que fazem uso de estratégia de liderança em custo.

Os resultados do teste de *Kruskal-Wallis* [vide Anexo\_02, Estratégia] aplicado nas variáveis “Liderança em custos” (p = 0,0390) e “Diferenciação” (p = 0,0390), são ambas estatisticamente significativas (p-valor < 0,05). Esses resultados sugerem que as práticas de contabilidade gerencial adotadas são diferentes entre os quatro grupos de empresas. Os resultados da análise comparação múltipla das médias das variáveis do constructo estrutura, entre grupos, evidenciam diferença estatisticamente significativa nas etapas evolutivas de alguns estágios em ambos os tipos de estratégias. A significância estatística é identificada na variável “Liderança em custos” (p-valor = 0,012) na evolução do Estágio 2 para Estágio 3 e (p-valor = 0,017) na evolução do Estágio 3 para o Estágio 4. Da mesma forma, na variável “Diferenciação” (p-valor = 0,012) na evolução do Estágio 2 para Estágio 3 e (p-valor = 0,017) na evolução do Estágio 3 para o Estágio 4. Os achados sugerem, no contexto desta pesquisa, a irrelevância da estratégia utilizada pois, tais resultados podem ter ocorrido pelo fato das empresas amostra utilizarem a estratégia liderança em custo em conjunto com a de diferenciação. Logo, hipótese de pesquisa  $H_3$  é corroborada, ou seja, há evidências de que a utilização de práticas de contabilidade gerencial é influenciada pela estratégia organizacional adotada pela empresa. Os resultados estão alinhados com os achados de Anderson e Lanen (1999), Baines e Langfield-Smith (2003) e Abdel-Kader e Luther (2008).

#### 4.4.4 Porte

O tamanho de uma empresa é um fator importante que afeta tanto a estrutura como outros mecanismos de controle. Retomamos a seguinte hipótese de pesquisa:

**H<sub>4</sub>:** As grandes empresas adotam práticas de contabilidade gerencial mais sofisticadas do que as pequenas e médias empresas.

Nesta investigação classificamos o porte das empresas seguindo o critério proposto pelo BNDES (2007), que define empresa de grande porte aquelas com receita operacional bruta, em 2013, superior a R\$ 300 milhões de reais. Nesta categoria estão, 43,5% ( $n=10$ ) das empresas pesquisadas. As demais empresas, também orientado pelo critério BNDES, compõem o seguinte quadro (i) 17,4% ( $n=4$ ) são do porte média-grande empresa; (ii) 21,7% ( $n=5$ ) de porte médio; (iii) 8,7% ( $n=2$ ) de pequeno porte e (iv) 8,7% ( $n=2$ ) micro-empresas. Contrariando os achados de Frezatti (2005), de que as grandes empresas possuem menor diferença entre o que é previsto pela teoria e as escolhas referentes a estrutura do SCG, pois mesmo a amostra sendo formada em sua maioria por empresas de grande porte, as práticas de contabilidade gerencial adotadas são ainda consideradas pela literatura como tradicionais, ou seja, integrantes dos primeiros estágios evolutivos da contabilidade gerencial.

**Tabela 4 - Análises Descritivas das Variáveis do Constructo Porte**

Receita Operacional Bruta	Frequência	%	% Cumulativo
Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões	2	8,7	8,7
Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões	2	8,7	17,4
Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões	5	21,7	39,1
Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões	4	17,4	56,5
Maior que R\$ 300 milhões	10	43,5	100,0
Total	23	100,0	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

O resultado do teste de *Kruskal-Wallis* [vide Anexo\_02, Porte] ( $p = 0,676$ ) relativo ao constructo porte, indica a inexistência de diferença estatisticamente significativa ( $p\text{-valor} > 0,05$ ). Dessa forma, o achado sugere, o porte não haver evidências de relação entre o porte das empresas e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas empresas, sugerindo que todas praticam as mesmas. Analisando os resultados da análise comparação múltipla das médias das variáveis do constructo estrutura, entre grupos, não há diferença estatisticamente significativa ( $p\text{-valor} > 0,05$ ) entre os grupos de empresas e estágios evolutivos. A hipótese de pesquisa **H<sub>4</sub>**, diante desses resultados, não é corroborada. No contexto de nossa pesquisa, não há relação entre o porte da empresa e a adoção de práticas de contabilidade gerencial em estágio evolutivo mais adiantado. Portanto, os resultados divergem dos achados das pesquisas Davila e Foster (2007), Abdel-Kader e Luther (2008) e Gonzaga *et al.* (2010), os quais evidenciaram associação positiva entre as empresas de grande porte e uma maior quantidade e intensidade de uso de ferramentas gerenciais.

#### 4.4.5 Fatores Específicos da Indústria

No estudo de Abdel-Kader e Luther (2008) o poder do cliente é uma variável que pode afetar muitos aspectos das operações de empresas que possuem poucos clientes. Para os autores, a situação é muito crítica quando parte significativa do faturamento está concentrado nos três maiores clientes. Retomamos a seguinte hipótese de pesquisa:

**H<sub>5</sub>:** O nível de sofisticação das práticas de contabilidade gerencial difere entre as empresas de acordo com o poder de seus clientes.

Os resultados do teste de *Kruskal-Wallis* [vide Anexo\_02, Fatores específicos da indústria] aplicado nas variáveis que compõem o constructo “Fatores específicos da indústria”, indicam a inexistência de diferenças estatisticamente significativas ( $p\text{-valor} > 0,05$ ). Portanto, os achados sugerem não haver relação entre práticas de contabilidade

gerencial adotadas pelas empresas e as variáveis que compõem o constructo “Fatores específicos da indústria”. A análise comparação múltipla das médias das variáveis do constructo estrutura, entre grupos, evidencia que não há diferença estatisticamente significativa ( $p\text{-valor} > 0,05$ ) entre os grupos de empresas e entre os estágios evolutivos. A hipótese de pesquisa **H<sub>5</sub>**, diante desses resultados, não é corroborada e, portanto, as evidências sugerem que as práticas de contabilidade gerencial são as mesmas, independente que quaisquer variáveis relacionadas com o poder dos clientes. Neste contexto, os achados divergem dos resultados da pesquisa Abdel-Kader e Luther (2008).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As constantes inovações, em especial as tecnológicas, têm induzido mudanças no ambiente corporativo, impondo desafios na adaptação e adequação dos modelos de negócios e de gestão. Algumas inovações tecnológicas sustentam novos modelos de negócios, por vezes disruptivos, como Uber, por exemplo. Diante disso, praticantes profissionais e acadêmicos envidam esforços no processo de desenvolver e disponibilizar técnicas gerenciais inovadoras aos usuários. O desenvolvimento de novas técnicas de contabilidade gerencial tem por objetivo fornecer informações adequadas e alinhadas com as inovações tecnológicas e de gestão, com os novos modelos de negócios e demais mudanças no mundo corporativo. O ambiente de mudanças no mundo corporativo, é desafiador e indutor na demanda por técnicas de contabilidade gerencial inovadoras. No entanto, os achados dos estudos sugerem estar havendo, além de um hiato temporal, baixa taxa de adoção dos artefatos gerenciais inovadores ou modernos. A necessidade de melhor compreender “por que” isso acontece tem impactado a maneira de como pesquisar, abrindo espaço para a apropriação de conceitos próprios das teorias organizacionais. A teoria contingencial preconiza que não há uma estrutura única para todas as organizações em todas as circunstâncias e tem sido utilizada pelos pesquisadores para melhor compreender os vários ângulos desse hiato na adoção de práticas inovadoras. As mudanças na estrutura organizacional das empresas é parte do processo de adaptação as contingências. As práticas de contabilidade gerencial, da mesma forma, evoluem adequando-se as novas demandas dos gestores ante a nova estrutura organizacional. O IFAC, em 1998, por meio da edição do documento IMAP 1, foi inovador ao, conceitualmente, entender a evolução das práticas de contabilidade como um processo evolutivo, seccionadas em quatro períodos distintos de tempo, incorporam novas práticas.

À luz dessas considerações, investigamos no ambiente regional brasileiro se há relação entre a adoção das práticas de contabilidade gerencial (IMAP 1- IFAC, 1998) e fatores contingências (externos e organizacionais) em 23 empresas paranaenses cadastradas na FIEP em 2012. As práticas de contabilidade gerencial nas empresas pesquisadas estão centradas no planejamento, controle de custos e despesas, avaliação de desempenho, priorizando medidas quantitativas financeiras. As medidas não-financeiras, em geral, estão relacionadas com clientes, operações e gestão dos colaboradores, no entanto, sem expressão quanto a importância atribuída. No contexto da amostra pesquisada, prevalecem o uso de práticas de contabilidade gerencial nos processos de planejamento de longo prazo convencional (p.e. orçamento) em detrimento de outras mais avançadas, em tese mais adequadas para o atual contexto econômico, como, p.e., análise competitiva, análise da indústria, do ciclo de vida, retorno do acionista e de análises contextuais. Por mais que pareça contraditório, para as práticas gerenciais análise competitiva, análise da indústria, do ciclo de vida, retorno do acionista e de análises contextuais os respondentes a percebem como muito importante. Como a adoção de qualquer prática gerencial depende de uma rotina, que a torne um hábito e por fim institucionalizada, pode ser que no futuro ocorra uma generalização e a frequência de utilização seja alta.

Cabe retomar que nesta pesquisa a utilização de práticas de contabilidade gerencial tradicionais superam as práticas pertencentes aos estágios mais evoluídos e, portanto, consideradas mais sofisticadas. Resumindo, quanto as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas 23 empresas da amostra pesquisada, no 1º Estágio Evolutivo estão 30%, no 2º. Estágio Evolutivo estão 22%, no 3º. Estágio Evolutivo estão 9% e no 4º. Estágio Evolutivo estão 39%. A maioria das empresas (52%) utilizam práticas de contabilidade gerencial consideradas tradicionais ( 1º e 2º Estágios Evolutivos) e 39% fazem uso de práticas sofisticadas. Esses dados indicam uma leve mudança no cenário de uso de práticas de contabilidade gerencial mais inovadoras, apesar de ainda prevalecer a opção pelas práticas tradicionais

Os achados de nossa pesquisa oportunizam reflexões sobre as implicações para, em princípio, dois grupos de interessados: (i) a academia e (ii) praticantes profissionais. Para a **academia**, os achados subsidiam os professores, coordenadores e chefes de departamentos – de um modo geral – com elementos para refletir sobre a necessidade de repensar os conteúdos de várias outras disciplinas, além das específicas de contabilidade gerencial. Em geral, as ementas, planos de aula são documentos com pouca flexibilidade para rápida adequação (decorrente da burocracia imposta pelos órgãos reguladores) às mudanças no mundo corporativo. É necessário agilidade e flexibilidade para alterar, experimentar e inovar. Nesse processo, os conteúdos e estratégias devem ser repensados suportados por dados de pesquisas empíricas, um dos meios acompanhar e adequar-se ao dinamismo do mundo empresarial. Para o grupo de formado pelos **praticantes profissionais** os achados da pesquisa devem ser comunicados de forma diferente. O texto deve ser compreensível e no formato e linguagem adequado para os profissionais das áreas contábil e financeira. Idealmente o texto deve enfatizar para leitores os achados de modo a sensibilizá-los e subsidiá-los com elementos que possam ser prontamente identificados com o seu dia-a-dia. Atingido esse propósito, os praticantes profissionais poderão avaliar e direcionar seus projetos de educação continuada, como também uma reflexão sobre a adequação ou não das práticas de contabilidade gerencial adotadas nas suas empresas.

Toda pesquisa não tem um fim em si mesma. É esperado que os achados chamem a atenção dos diversos grupos de interessados e, principalmente, provoque uma reação. Esperamos que os achados desta pesquisa, a despeito das dificuldades envolvidas no desenvolvimento de pesquisas de campo na área de contabilidade gerencial, na continuidade deste tema, novas pesquisas sejam desenvolvidas. Em um país como o nosso, em que parece existir um divórcio entre o ensinado em sala de aula e o mundo corporativo, em que as consultorias são responsáveis pela disseminação de novas práticas [as vezes, com equívocos conceituais], há inúmeros aspectos a serem investigados para compreender o por que do paradoxo. Os aspectos culturais não podem ser negligenciados, posto que influenciam o comportamento de aceitação e/ou rejeição dos agentes na adoção e uso de novas práticas, independente de quais sejam. Entendemos, que a estratégia de pesquisa adequada para novas investigações relacionadas o tema é o estudo de caso. Por fim, pesquisas com outras abordagens de condução na coleta de dados – como o estudo de caso, pesquisa ação etc – e suportado por teorias usuais em outras áreas do conhecimento, além de evitar os possíveis vieses decorrentes do uso de questionário fechado, amplia e aprofunda o entendimento sobre o tema.

## REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.

ABERNETHY, Margaret A.; GUTHRIE, Cameron H. An empirical assessment of the “fit” between strategy and management information system design. **Accounting & Finance**, v. 34, n. 2, p. 49-66, 1994.

ANDERSON, Shannon W.; LANEN, William N. Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n. 5, p. 379-412, 1999.

ATKINSON, Anthony A.; KAPLAN, Robert S.; MATSUMARA, Ella Mae; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial: informação para tomada de decisão e execução da estratégia**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BAINES, Annette; LANGFIELD-SMITH, Kim. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, organizations and society**, v. 28, n. 7, p. 675-698, 2003.

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. **Classificação de porte de empresa**. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br/clientes/porte/porte.asp>>. Acesso em: 11 jul. 2013.

BOULIANNE, Emilio. Revisiting fit between AIS design and performance with the analyzer strategic-type. **International Journal of Accounting Information Systems**, v. 8, n. 1, p. 1-16, 2007.

BRIGHT, J.; DAVIES, R. E.; DOWNES, C. A.; SWEETING, R. C. The deployment of costing techniques and practices: a UK study. **Management Accounting**, v. 3, p. 201-212, 1992.

CHENHALL, Robert H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, organizations and society**, v. 28, n. 2, p. 127-168, 2003.

CHENHALL, Robert H. Theorizing contingencies in management control systems research. **Handbooks of Management Accounting Research**, v. 1, p. 163-205, 2006.

CHENHALL, Robert H.; LANGFIELD-SMITH, Kim. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. **Management accounting research**, v. 9, n. 1, p. 1-19, 1998.

CHIA, Yew Ming. Decentralization, management accounting system (MAS) information characteristics and their interaction effects on managerial performance: a Singapore study. **Journal of Business Finance & Accounting**, v. 22, n. 6, p. 811-830, 1995.

CHONG, Vincent K.; CHONG, Kar Ming. Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems. **Accounting and Business Research**, v. 27, n. 4, p. 268-276, 1997.

COOLIDGE, Frederick L. **Statistics: A gentle introduction**. London: Sage Publications, 2000.

DAVILA, Antonio; FOSTER, George. Management control systems in early-stage startup companies. **The Accounting Review**, v. 82, n. 4, p. 907-937, 2007.

DEAN, James W.; SNELL, Scott A. The strategic use of integrated manufacturing: an empirical examination. **Strategic management journal**, v. 17, n. 6, p. 459-480, 1996.

DONALDSON, Lee. Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, Stewart, HARDY, Cynthia, NORD, Walter. **Handbook de estudos organizacionais**. Volume 1. São Paulo Atlas, p.105-133, 1999.

DUNCAN, Robert B. Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty. **Administrative science quarterly**, v. 17, n. 3, p. 313-327, 1972.

FREZATTI, Fábio. Além do Orçamento: existiria alguma chance de melhoria do gerenciamento? **BBR-Brazilian Business Review**, v. 1, n. 2, p. 122-140, 2004.

FREZATTI, Fábio. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. **Brazilian Administration Review**, v. 2, n. 1, p. 73-87, 2005.

FREZATTI, Fabio; ROCHA, Wellington; NASCIMENTO, Arthur R., JUNQUEIRA, Emanuel. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

GALBRAITH, Jay R. **Designing complex organizations**. Addison-Wesley Longman Publishing Co., Inc., 1973.

GALBRAITH, Jay. R. **Organization design**. Massachusetts: Addison-Wesley Publishing, 1977.

GERDIN, Jonas. Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, n. 2, p. 99-126, 2005.

GIBBONS, Jean Dickinson (Ed.). **Nonparametric statistics: An introduction**. Sage, 1993.

GONZAGA, Rosimeire Pimentel; LUZ, Antonio Thadeu Mattos da; GUIMARÃES, Thiago Neiva; VALERIO JUNIOR, Valdir Brunelli. Associação entre Práticas de Contabilidade Gerencial e Tamanho das Empresas: Um estudo empírico. In: IV Congresso Iaaer-Anpcont. **Anais...** Natal/RN: ANPCONT. 2010.

GORDON, Lawrence A.; NARAYANAN, Vadake K. Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 1, p. 33-47, 1984.

GOVINDARAJAN, Vijay; FISHER, Joseph. Strategy, control systems, and resource sharing: Effects on business-unit performance. **Academy of Management Journal**, v. 33, n. 2, p. 259-285, 1990.

GREEN, Forrest B.; AMENKHIENAN, Felix E. Accounting innovations: a cross-sectional survey of manufacturing firms. **Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry**, v. 6, n. 1, p. 58-64, 1992.

GUERRA, Almir R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade de São Paulo – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo, 2007.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; LOPES, Alexsandro Broedel. Uma contribuição ao entendimento da estabilidade e da mudança da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. In: EnANPAD, Salvador/BA. **Anais...** ANPAD, Rio de Janeiro/RJ, 2004.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; REZENDE, Amaury José. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **Revista de administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, p. 78-101, 2008.

GUL, Ferdinand A.; CHIA, Yew Ming. The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: a test of three-way interaction. **Accounting, Organizations and Society**, v. 19, n. 4, p. 413-426, 1994.

GUPTA, Anil K.; GOVINDARAJAN, Vijay. Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. **Academy of Management journal**, v. 27, n. 1, p. 25-41, 1984.

HAIR, Joseph F., ANDERSON, R.E., TATHAM, R.L. e BLACK, W.C. **Análise Multivariada de dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Management accounting concepts**: revised report. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 01 jul. 2013.

ITTNER, Christopher D.; LARCKER, David F. Empirical Managerial Accounting Research: Are We Just Describing Management Consulting Practice? **The European Accounting Review**. v. 11, n. 3, p. 787-793, Out. 2002.

JOHNSON, Thomas H.; KAPLAN, Robert S. **Relevance lost**: the rise and fall of management accounting. Boston, Harvard Business Scholl Press, 269, 1987.

KRUMWIEDE, Kip. The Implementation Steps of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors. **Journal of Management Accounting Research**, v. 10, n. 1, p. 239-277, 1998.

LANGFIELD-SMITH, Kim. Management control systems and strategy: a critical review. **Accounting, organizations and society**, v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.

MAROCO, João. **Análise estatística** – com utilização do SPSS. 2 ed. Lisboa: Edições Sílabo Ltda., 2007.



MILES, Raymond E.; SNOW, Charles C.. **Organizational Strategy, Structure and Process**. New York: McGraw-Hill, 1978.

MORGAN, Gareth. **Imagens da Organização**. São Paulo: Atlas, 1996.

NORUŠIS, Marija J. **SPSS advanced statistics 6.1**. Chicago: Spss Incorporated, 1994.

OYADOMARI, José Carlos; MENDONÇA NETO, Octavio Ribeiro de; CARDOSO, Ricardo Lopes; LIMA, Mariana Panciano de. Fatores que influenciam a adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras. Um Estudo Exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 55-70, 2008.

PORTER, Michael E. **Competitive strategy: techniques for analysing industries and competitors**. New York: Free Press, 1980.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

REIS, Luciano G. dos; PEREIRA, Carlos A. Uma Análise das Contribuições das Teorias Organizacionais para o Estudo da Contabilidade Gerencial. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, **Anais ...** São Paulo/SP, 2007.

SEBRAE. **CrITÉrios de Classificação do Porte da Empresa**. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/br/aprendasebrae/estudosepesquisas.asp>>. Acesso em: 5 ago. 2013.

SIEGEL, Sidney; CASTELLAN, N. John. J.. **Nonparametric Statistics for the Behavioral Sciences**. New York: McGraw-HiU Book Company, 1988.

SIM, Khim; KILLOUGH, Larry. The performance effects of complementarities between manufacturing practices and management accounting systems. **Journal of Management Accounting Research**, v. 10, p. 325-346, 1998.

SNELL, Scott A.; DEAN, James W. Integrated manufacturing and human resource management: A human capital perspective. **Academy of Management journal**, v. 35, n. 3, p. 467-504, 1992.

SOUTES, Dione Olesczuk. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. **Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)**. Universidade de São Paulo – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo, 2006.

STONER, James A. F; FREEMAN, R. Edward. **Administração**. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

TILLEMA, Sandra. Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication – case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 1, p. 101-129, 2005.

WICKRAMASINGHE, Danture; ALAWATTAGE, Chandana. **Management accounting change: approaches and perspectives**. London: Routledge, 2007.

### [Anexo\_01] Questionário

1. Por gentileza, de acordo com sua percepção avalie a importância e a frequência de utilização das práticas de contabilidade gerencial em sua empresa. Na coluna "Qual é a importância", assinale N (não é importante), M (Moderadamente importante) ou I (Importante). Na coluna "Quantas vezes é utilizada", assinale, considerando a escala (1) Nunca e (5) Sempre - o número apropriado de acordo com sua avaliação.

IMPORTÂNCIA			ORÇAMENTO	FREQUÊNCIA DE UTILIZAÇÃO				
(N)	(M)	(I)	Orçamento empresarial [balanço patrimonial, demonstração de resultados consolidada e por unidades, demonstração do fluxo de caixa, orçamento do custo de produção, orçamento das despesas gerais e administrativas, orçamento das receitas e despesas financeiras, entre outras peças orçamentárias] para subsidiar questões operacionais do dia-a-dia.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Orçamento para o controle de custos e despesas, comparando Real vs Orçado e as análises das variações.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Orçamento baseado em atividades [ <i>Activity-based costing</i> ], identificando as atividades necessárias para produzir e vender bens e serviços e os respectivos direcionadores de custos (causa) das atividades.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Orçamento para análise de sensibilidade com relação a alteração das premissas de planejamento, por exemplo: preços de matérias-primas, salário, taxa de juros, taxa cambio de diferentes moedas, alíquotas de tributos, preço de vendas dos produtos, entre outros.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Orçamento flexível [orçamento que pode ser ajustado aos diferentes níveis de atividades] para análise das variações Real vs Orçado.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Orçamento base zero	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Orçamento para planos de longo prazo.	1	2	3	4	5
IMPORTÂNCIA			AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO	FREQUÊNCIA DE UTILIZAÇÃO				
(N)	(M)	(I)	Relatório de desempenho com base em medidas financeiras, por exemplo lucros, retorno sobre o investimento, o retorno do fluxo de caixa do investimento, custos padrão, análise de variância.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Relatório de desempenho com base em medidas não-financeiras relacionada com clientes, devoluções de vendas, número de reclamações dos clientes, número de reclamações sobre a garantia, pesquisas de satisfação do cliente, nível de fidelização de clientes, nível de novos clientes atraídos.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Relatório de desempenho com base em medidas não-financeiras, referente às operações, por exemplo: taxa de perda com sucatas, variação da eficiência do trabalho (em horas), variação da utilização de material, duração do ciclo compreendo a data do pedido até a entrega, utilização das máquinas e número de novos produtos lançados.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Relatório de desempenho com base em medidas não-financeiras referente aos empregados, por exemplo: pesquisas de satisfação dos funcionários e taxa de rotatividade de pessoal por ano [ <i>turnover</i> ].	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Relatório de desempenho com base no lucro residual ou valor econômico agregado [EVA].	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Relatório de desempenho, comparando o realizado pela empresa e/ou unidades e <i>benchmarks</i> relativos aos processos operacionais, processos de gestão e características do produto.	1	2	3	4	5
IMPORTÂNCIA			SISTEMA DE CUSTEIO	FREQUÊNCIA DE UTILIZAÇÃO				
(N)	(M)	(I)	Classificação e separação dos custos e despesas entre fixos e variáveis para subsidiar decisões, como por exemplo: mix de produtos, comprar ou produzir, pedidos especiais, processamento adicional de um produto ou descontinuação de produtos, entre outros.	1	2	3	4	5

(N)	(M)	(I)	Utilização de taxa única de rateio - por exemplo, 200% sobre a mão-de-obra direta - para ratear todos os custos indiretos de produção.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Utilização do critério de taxas múltiplas para alocação dos custos indiretos de produção.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	O Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) foi implementado para atribuir custos indiretos a uma atividade individual e/ou grupo de custos de um processo. Os custos indiretos de produção são alocados para as atividades com base nos direcionadores de custos (causa) de cada atividade ou processo.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Custo alvo [ <i>target cost</i> ] - preço de venda alvo deduzido da margem de lucro alvo - é definido durante o projeto de criação de produtos e processos. São feitos esforços para atingir este custo-alvo por meio da geração de projetos alternativos de produtos.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	O custo de qualidade associado à identificação, reparação e prevenção de defeitos é calculado e reportado.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Regressão e/ou técnicas estatísticas e a própria experiência são usadas para a estimativa de custos.	1	2	3	4	5

IMPORTÂNCIA			ANÁLISE ESTRATÉGICA	FREQUÊNCIA DE UTILIZAÇÃO				
(N)	(M)	(I)	Previsão de longo prazo de vendas, dos lucros e do tamanho e da natureza dos mercados.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	O valor do acionista é calculado descontando o fluxo de caixa líquido futuro da empresa, e em seguida, dividindo-o pelo número de ações.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	A análise do negócio é realizada usando técnicas como PEST (Análise das mudanças políticas, econômicas, sociais e tecnológicas do ambiente) ou as Cinco forças de Porter (Poder de barganha dos fornecedores, poder de barganha dos clientes, ameaça de produtos substitutos, ameaça de novos entrantes e rivalidade entre os concorrentes).	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Análise da posição competitiva levando em consideração, por exemplo, o market share e as oportunidades de crescimento no mercado.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Análise da cadeia de valor, dividindo a empresa em diferentes atividades homogêneas (logística, fabricação, venda, etc) e, em seguida, a atribuição dos custos e da receita para cada atividade.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Análise do ciclo de vida do produto compreendendo os custos [p.e. custos de pesquisa e desenvolvimento, concepção do produto, produção, comercialização, distribuição e serviços pós-venda] e as receitas.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Avaliação das possibilidades de integração, na cadeia de valor, entre fornecedores e/ou clientes para adquirir competências.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes.	1	2	3	4	5
IMPORTÂNCIA			INFORMAÇÃO PARA TOMADA DE DECISÃO	FREQUÊNCIA DE UTILIZAÇÃO				
(N)	(M)	(I)	A análise de custo-volume-lucro (análise do ponto de equilíbrio) dos principais produtos.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Análise da rentabilidade dos produtos.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Análise da rentabilidade dos clientes.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Modelos de controle de estoque para calcular o volume ótimo de pedidos de matérias-primas	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Avaliação dos investimentos com base no método de fluxo de caixa descontado, por exemplo, valor presente líquido (VPL) e taxa interna de retorno (TIR).	1	2	3	4	
(N)	(M)	(I)	Avaliação dos investimentos com base no período de recuperação do investimento inicial [método de payback] e/ou taxa de retorno contábil.	1	2		4	5

A INFLUÊNCIA DOS FATORES CONTINGENCIAIS NA ADOÇÃO DE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NAS INDÚSTRIAS PARANAENSES

(N)	(M)	(I)	Para a avaliação dos investimentos, os aspectos não-financeiros (por exemplo, o efeito do novo investimento na qualidade do produto/flexibilidade dos processos /tempo do processamento total) são documentados e representam uma parte importante da avaliação.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Avaliar o risco de investimento por meio da análise de probabilidade ou por meio de simulação.	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Análise de sensibilidade [what if] na avaliação dos projetos de investimentos [máquinas, equipamentos, imóveis, fábricas etc].	1	2	3	4	5
(N)	(M)	(I)	Cálculo e utilização do custo de capital para descontar fluxo de caixa na avaliação de projetos de investimentos [máquinas, equipamentos, imóveis, fábricas etc]	1	2	3	4	5

2. Por favor, indique o percentual do total das vendas relativas aos produtos vinculadas as estratégia (a) e (b):  
(suas respostas devem totalizar 100%)

Estratégias Competitivas	%
[a] Liderança em custos: o foco dominante é o de alcançar baixo custo em relação aos concorrentes.	
[b] Diferenciação: o foco principal é a criação de recursos, atendimento ao cliente, imagem da marca e/ou desempenho.	
Total	100

3. Por gentileza, com base na sua percepção, avalie o grau de previsibilidade do ambiente externo em relação aos fornecedores de seus materiais e componentes. Utilizando a escala - 1 (imprevisível) e 7 (completamente previsível) - marque o número que melhor expresse a sua percepção.

	I	Imprevisível [I]; Completamente Previsível [CP]						CP
<b>a) Fornecedores de seus materiais e componentes</b>								
1. Suas mudanças de preços	1	2	3	4	5	6	7	
2. Alterações na qualidade	1	2	3	4	5	6	7	
3. Introdução de novos materiais e componentes	1	2	3	4	5	6	7	
<b>b. Ações dos concorrentes</b>								
1. Suas mudanças de preços	1	2	3	4	5	6	7	
2. Mudanças na qualidade de produtos	1	2	3	4	5	6	7	
3. Introdução de novos produtos	1	2	3	4	5	6	7	
<b>c. Ações dos clientes</b>								
1. Demanda por produtos existentes	1	2	3	4	5	6	7	
2. Demanda por novos produtos	1	2	3	4	5	6	7	
<b>d. Governo/ Agências Reguladoras</b>								
1. Mudanças nas regulamentações de preços:	1	2	3	4	5	6	7	
2. Mudanças nas regulamentações sobre as normas de produtos	1	2	3	4	5	6	7	
3. Mudanças nas regulamentações sobre as práticas financeiras	1	2	3	4	5	6	7	
4. Mudanças nas regulamentações sobre métodos de marketing	1	2	3	4	5	6	7	
5. Mudanças nas leis / políticas trabalhistas	1	2	3	4	5	6	7	

4. Por gentileza, com base na sua percepção, avalie o grau que o presidente-executivo de sua empresa delega autoridade a seus subordinados para tomar decisões. Utilizando a escala - 1 (nenhuma delegação) e 7 (delegação completa) - marque o número que melhor expresse a sua percepção.

	N	Delegação [N= Nenhuma; C= Completa]						C
a) Desenvolvimento de novos produtos e serviços	1	2	3	4	5	6	7	
b) A contratação e demissão de pessoal administrativos	1	2	3	4	5	6	7	
c) Seleção de novos investimentos	1	2	3	4	5	6	7	
d) Precificação de novos produtos e mudanças significativas nos preços de bens e serviços existentes	1	2	3	4	5	6	7	
e) Definição do orçamento	1	2	3	4	5	6	7	

5. Por gentileza, em relação a seus clientes indique, utilizando a escala - 1 (pouco) e 7 (muito) - marque o número que melhor expresse a sua percepção.

	Pouco						Muito
a) Quanto poder a sua empresa tem para alterar os contratos com seus clientes	1	2	3	4	5	6	7
b) Quanta dificuldade a empresa teria em encontrar negócios alternativos caso seu principal cliente optasse por outro fornecedor	1	2	3	4	5	6	7
c) Qual a porcentagem aproximada do total de vendas que deriva dos três maiores clientes	Em %						

6. Por favor, indique qual a receita operacional bruta do ano de 2012 em sua empresa.

1. Menor ou igual a 2,4 milhões	( )	4. Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões	( )
2. Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões	( )	5. Maior que R\$ 300 milhões	( )
3. Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões	( )		

7. Por favor, informe qual o setor de atuação de sua empresa	
8. Por favor, informe há quantos anos sua empresa atua no mercado	
9. Por favor, informe qual o cargo ou função que desempenha na empresa	
10. Por favor, informe há quanto tempo desempenha este cargo ou função na empresa.	

### [Anexo\_02] [Teste *Kruskal-Wallis*]

#### [Incerteza Ambiental]

		Chi-Square	df	Asymp. Sig.	Exact Sig.	Point Probability
Fornecedores	Mudanças nos preços	2,2250	3,0000	0,5270	0,5650	0,00000
	Mudanças na qualidade dos produtos	4,5550	3,0000	0,2070	0,2110	0,00000
	Introdução de novos materiais	6,6350	3,0000	0,0840	0,0690	0,00000
	Mudanças de preços	2,1720	3,0000	0,5380	0,5700	0,00000
Concorrentes	Mudanças na qualidade dos produtos	1,1030	3,0000	0,7760	0,8020	0,00000
	Introdução de novos materiais	2,2210	3,0000	0,5280	0,5650	0,00000
Clientes	Demanda por produtos existentes	5,2000	3,0000	0,1580	0,1510	0,00000
	Demanda por novos produtos	0,8490	3,0000	0,8380	0,8590	0,00000
Governo [Agências Reguladoras]	Mudanças nas regulamentações de preços	1,3710	3,0000	0,7120	0,7440	0,00000
	Mudanças nas regulamentações	4,5210	3,0000	0,2100	0,2190	0,00000
	Mudanças nas regulamentações de práticas financeiras	0,2760	3,0000	0,9650	0,9710	0,00000
	Mudanças nas regulamentações de	2,4870	3,0000	0,4780	0,5090	0,00000
	Mudanças nas leis/políticas trabalhistas	2,5180	3,0000	0,4720	0,5010	0,00000

## [Estrutura]

	Chi-Square	df	Asymp. Sig.	Exact Sig.	Point Probability
Delegação de autoridade no desenvolvimento de produtos e serviços	6,1180	3,0000	0,1060	0,0910	0,0000
Delegação de autoridade na contratação e demissão	3,3990	3,0000	0,3340	0,3550	0,0000
Delegação de autoridade na seleção de investimentos	2,8740	3,0000	0,4110	0,4380	0,0000
Delegação de autoridade na precificação	7,7060	3,0000	0,0530	0,0360	0,0000
Delegação de autoridade na definição do orçamento	3,1460	3,0000	0,3700	0,3940	0,0000

## [Porte]

	Chi-Square	df	Asymp. Sig.	Exact Sig.	Point Probability
Porte	1,5260	3,0000	0,6760	0,7060	0,0000

## [Estratégia]

	Chi-Square	df	Asymp. Sig.	Exact Sig.	Point Probability
Liderança em Custos	8,3730	3,0000	0,0390	0,0240	0,0000
Diferenciação	8,3730	3,0000	0,0390	0,0240	0,0000

## [Fatores Específicos da Indústria]

	Chi-Square	df	Asymp. Sig.	Exact Sig.	Point Probability
Alteração de Contratos	1,3580	3,0000	0,7150	0,7420	0,0000
Negócios alternativos	3,5340	3,0000	0,3160	0,3380	0,0000
% de vendas dos três maiores clientes	1,8970	3,0000	0,5940	0,6260	0,0000